

Jouni Ylitalo

UUDISTETUN METSÄVÄHENNYSSÄÄNNÖKSEN MERKITYS
METSÄKIINTEISTÖJEN LUOVUTUSVOITTOVEROTUKSEN JA
METSÄOMISTUKSEN KESKITTÄMISEN KANNALTA

Liiketalouden koulutusohjelma
Yritysjuridiikan suuntautumisvaihtoehto
2011

UUDISTETUN METSÄVÄHENNYSSÄÄNNÖKSEN MERKITYS METSÄKIINTEISTÖJEN LUOVUTUSVOITTOVEROTUKSEN JA METSÄOMISTUKSEN KESKITTYMISEN KANNALTA

Ylitalo, Jouni
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Yritysjuridiikan koulutusohjelma
Kesäkuu 2011
Ohjaaja: Anttila Seppo
Sivumäärä: 35
Liitteitä: 2

Asiasanat: Metsävähennys, luovutusvoittoverotus, metsäkiinteistöt.

Vuosikymmenten kuluessa on metsäomistus Suomessa pirstaloitunut siten, että puuntuotannon kannattavuus ei ole enää paras mahdollinen. Suomen hallituksen periaatepäätöksenä 27.3.2008 hyväksymän *Kansallinen metsäohjelma 2015*-raportin yhtenä tavoitteena on suomalaisten yksityismetsätilojen keskikoon kasvattaminen. Yksityismetsätilojen keskikokoa suurentamalla ja tilarakennetta parantamalla tähdätään suomalaisen metsätalouden kannattavuuden parantamiseen ja metsäteollisuuden toiminnan turvaamiseen.

Valtioneuvoston verotuksellisinä keinoina puuhuollon turvaamiseksi säädettiin vuonna 2008 ajallisesti rajoitettu osittainen puunmyyntitulojen verovapaus. Lisäksi Valtioneuvosto on käyttänyt verotuksellisenä keinona tilakokojen kasvattamiseksi mm. puunmyyntitulojen verotukseen oleellisesti liittyvän metsävähennyksen korottamista ja laajentamista.

Tässä opinnäytetyössä selvitetään muutetun metsävähennyssäännöksen (Hallituksen esitys 206/2008, 30.12.2008, Tuloverolaki, 2 luku, 55 §) merkitystä erityisesti metsätilojen luovutusvoittoverotuksen kannalta. Opinnäytetyössä tutkitaan kvantitatiivisin menetelmin metsätilojen omistuksen ja tilakoon muutoksia verrattaessa vuotta 2006 vuoteen 2009. Tutkimus pyrkii myös analysoimaan sitä, tuleeko muutettu metsävähennyssäännös johtamaan pitkällä aikavälillä metsäkiinteistöjen omistuksen keskittymiseen, metsätilojen kauppahintojen kohoamiseen ja metsätilojen tilakokojen kasvamiseen. Opinnäytetyön tuloksista voidaan havaita, että muutoksia on tapahtunut kaikilla edellä mainituilla osa-alueilla.

THE SIGNIFICANCE OF RENEWED FOREST DEDUCTION PROVISION REGARDING FOREST ESTATES GAINS TAXATION AND CONCENTRATION OF FOREST OWNERSHIP

Ylitalo, Jouni
Satakunta University of Applied Sciences
Business administration training program
June 2011
Supervisor: Anttila Seppo
Number of pages: 35
Appendices: 2

Matter word: Forest deduction, capital gains tax, forest property

Over the decades the forest ownership in Finland has fragmented, in such a way that the profitability of timber production is no longer optimal. When the Government of Finland approved the National Forest Program 2015 report one of its aims was to increase the sizes of private forest holdings in Finland.

The increasing and improving of the structure of average sized private forest holdings aims at increasing Finnish forest profitability. The purpose is also to maintain sustainable forest conditions and industrial wood supply in the future.

As a fiscal means, the Finnish Government provided a time-limited partial tax exemption for timber sales to secure wood supply and to increase farm size in 2008. The Government also enlarged the renewed forest deduction provision.

This thesis aims to study how the modified forest deduction (Government Proposal 206/2008, 30.12.2008, Income Tax Act, Chapter 2, § 55) contributes to the ownership of forest area and whether it increases farm sizes. The study also aims to analyze whether the modified forest deduction provision in the long run leads to a concentration of ownership of forest property.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
2	METSÄVEROTUS	8
2.1	Metsätalouden tulojen verotus	8
2.1.1	Metsätalouden pääomatulot	8
2.1.2	Metsätalouden pääomatulojen verotus	8
2.2	Metsävähennysjärjestelmän taustaa	9
2.2.1	Metsävähennysjärjestelmän perusteista	9
2.2.2	Metsävähennys (TVL 55§) vuoteen 2007 saakka	9
2.2.3	Metsävähennys vuodesta 2008 alkaen	10
2.3	Metsävähennysjärjestelmän yksityiskohdat.....	11
2.3.1	Metsävähennyspohja	11
2.3.2	Maapohjan käsittely metsävähennyspohjaa laskettaessa	12
2.3.3	Minimivähennys	12
2.3.4	Metsävähennystä koskevia rajoituksia.....	12
2.3.5	Metsävähennyskelpoisen metsäkiinteistön määrittelystä.....	13
2.3.6	Metsätilan hankintahinnan määrittely, jos luovutukseen sisältyy muitakin omaisuususeriä	13
2.3.7	Muistiinpanomerkinnät	14
2.4	Metsävähennys metsäkiinteistön luovutustilanteissa.....	14
2.4.1	Metsävähennysoikeuden siirtyminen	14
2.4.2	Metsävähennys osittain tai kokonaan vastikkeettomissa saannoissa	15
2.4.3	Metsävähennys hallinto-oikeustilanteissa.....	15
2.4.4	Metsäkiinteistön luovutus ja hakkuuoikeuden pidättäminen	16
2.4.5	Metsävähennyksen käsittely yhtymän purkautuessa.....	16
2.4.6	Metsävähennyspohjan jakautuminen eräissä yhteisömuotoisissa tilanteissa	17
2.4.7	Metsävähennyksen käsittely eräissä metsäkiinteistön luovutustilanteissa...	17
2.4.8	Metsäkiinteistön luovutusvoiton laskenta vuoden 2007 loppuun saakka	18
3	CASE – METSÄKIINTEISTÖJEN LUOVUTUSVOITTOVEROTUS JA OMISTUKSEN KESKITTÄMINEN.....	18
3.1	Metsäkiinteistön luovutusvoiton verotus	18
3.1.1	Metsäkiinteistön luovutusvoiton laskenta vuoden 2007 loppuun saakka	18
3.1.2	Metsäkiinteistön luovutusvoiton laskenta vuodesta 2008 alkaen	19
3.1.3	Johtopäätökset metsävähennyslainsäädännön muutoksen vaikutuksesta luovutusvoittoverotukseen	19

3.2	Muutetun metsävähennyssäännöksen vaikutus metsätilojen myyntihintoihin ...	20
3.2.1	Metsäkiinteistöjen kauppahinnat vuosina 2010 ja 2006	20
3.2.2	Metsäkiinteistöjen kauppahintojen muutos suhteessa eri indekseihin	22
3.3	Metsäkiinteistöjen omistuksen keskittymisen tarkastelu	23
3.3.1	Yksityishenkilöiden omistamien metsäkiinteistöjen lukumäärä vuosina 2009 ja 2006, ryhmiteltynä pinta-alan ja sijainnin mukaan	23
3.3.2	Kaikkien metsäkiinteistöjen lukumäärä vuosina 2009 ja 2006, ryhmiteltynä pinta-alan ja omistusmuodon mukaan	27
4	POHDINTA.....	30
5	JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO	31
6	TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ	32
7	LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI.....	34
	LÄHTEET.....	35

LIITE 1	Verohallinnon lomake nro 2C, Metsätalouden veroilmoitus, verovuosi 2010
LIITE 2	Verohallinnon lomake nro 9, Laskelma luovutusvoitosta tai – tappios- ta, verovuosi 2010

TERMILUETTELO

EVL.....Elinkeinoverolaki

Ha.....Hehtaari

HE.....Hallituksen esitys

KVL.....Keskusverolautakunta

TVL.....Tuloverolaki

1 JOHDANTO

Suomessa metsätalouden pääomatulojen verotukseen sovellettava Tulo- ja varallisuusverolaki on säilynyt metsätulojen verotuksen osalta lähes muuttumattomana vuodesta 1993 alkaen, jolloin laki tuli voimaan. Vuoden 1993 lakimuutoksessa siirrettiin metsätulojen verotuksessa pinta-alaverotuksesta todellisiin tuloihin ja menoihin perustuvaan metsätalouden pääomatulojen verotukseen.

Vuoden 1993 lakimuutoksen yhteydessä otettiin käyttöön myös ns. metsävähennysjärjestelmä. Siinä oli kyse menettelystä, jossa metsätalouteen kohdistuvien menojen vähentämisen lisäksi saadaan vähentää myös osa metsän hankintamenosta puukauppojen myyntituloista tehtävänä vähennyksenä.

Metsävähennysjärjestelmän luomisen perusteena oli tietoisuus siitä, että metsätilan hankintahintaan sisältyy maapohjan ja kasvavan puuston arvon lisäksi ostohetkellä hakattavissa olevan puuston arvo. Jos hakattavissa oleva puusto realisoidaan, metsätilan arvo laskee vastaavasti.

Yli 15 vuotta voimassa ollutta metsävähennysjärjestelmää muutettiin ensimmäisen kerran lakimuutoksella 30.12.2008. Tällöin astui voimaan muutettu säännös, joka mahdollisti metsävähennyksen soveltamisalan laajentamisen ja vähennyksen määrän korottamisen. Lisäksi astui voimaan metsävähennyksen tulouttamismenettelyn muutos metsäkiinteistön luovuttamisen yhteydessä.

Tehtyjen muutosten tarkoituksena oli puunmyyntikaupan vilkastuttaminen ja metsätilojen omistuksen keskittäminen sellaisille omistajille, jotka harjoittavat aktiivista metsämyyntikauppaa.

Tämä opinnäytetyö pyrkii selvittämään mikä on muutetun metsävähennyssäännöksen merkitys metsätilojen luovutusvoittoverotuksen kannalta. Opinnäytetyö pyrkii myös analysoimaan sitä, tuleeko muutettu metsävähennyssäännös johtamaan pitkällä aikavälillä metsäkiinteistöjen omistuksen keskittymiseen. Tutkimusmenetelmänä käyte-

tään kvantitatiivista tutkimusta, jossa vertaillaan vuoden 2006 metsätilojen omistusta ja kokoluokkatietoja vuoden 2009 vastaaviin tietoihin. Lisäksi verrataan metsätilojen kauppahintatietoja vuodelta 2006 vuoteen 2010 nähden. Tällä tutkimuksella pyritään selvittämään siirtyykö laajennetun metsävähennyksen mukaan tuoma hyöty metsätilojen myyntihintoihin.

2 METSÄVEROTUS

2.1 Metsätalouden tulojen verotus

2.1.1 Metsätalouden pääomatulot

Pääomatuloja metsätaloudessa ovat puun myyntitulot, vakuutus- ym. korvaukset ja omaan käyttöön otetun puutavaran arvo. Myyntitulot kirjataan ilman arvonlisäveroa ja ilman, että niistä vähennetään ostajan pidättämää ennakkoeroa. Hankintakaupoista vähennetään tuloista hankintatyön arvo verottajan laskentakaavan mukaisesti.

2.1.2 Metsätalouden pääomatulojen verotus

Vuoden 2006 alusta alkaen on Suomen metsäverotuksessa noudatettu kaikkiin metsänomistajiin puun myyntitulojen verotusmenettelyä. Vuoden 2005 loppuun saakka oli olemassa siirtymäsäännös, joka mahdollisti tietyissä tapauksissa sen, oliko metsänomistaja puun myyntitulojen vai pinta-alaperusteisen metsäverotuksen piirissä.

Puun myyntituloja verotetaan pääomatuloina. Pääomatulo on määritelty tuloverolain 32 §:ssä, jonka mukaan mm. omaisuuden tuotto ja omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ovat verotettavaa pääomatuloa. Metsätalouden pääomatulo on yksityiskohtaisesti säädetty tuloverolain 43 §:ssä. Vähennyksien jälkeisestä verotettavasta pääomatulosta maksetaan 28 % vero (verovuosi 2010).

Puun myyntitulojen verotuksessa noudatetaan kassaperiaatetta. Tällöin metsätalouden menot kirjataan sille päivämäärälle, jolloin ne on maksettu. Vastaavasti tulot kirjataan sille päivämäärälle jolloin suoritus on saatu.

2.2 Metsävähennysjärjestelmän taustaa

2.2.1 Metsävähennysjärjestelmän perusteista

Metsävähennyksellä on pyritty ottamaan huomioon se, miten metsän hankintameno otetaan huomioon myyntitulosta tehtävänä vähennyksenä eli eräänlaisena substanssi-poistona. Poistomahdollisuutta puoltaa se, että metsän hankintamenoon sisältyy maapohjan lisäksi hankintahetkellä hakattavissa olevan puuston arvo, jonka realisoituessa tilan arvon alenee vastaavasti. Tässä on kysymys maksetun kauppahinnan palauttamisesta. Ilman poistomahdollisuutta olisi edullista myydä metsä maapohjineen, jolloin hankintamenon saisi luovutusvoittoa laskettaessa kokonaan vähentää. (HE 200/1992, s. 18.)

Metsävähennysmahdollisuutta on kritisoitu ja keskeisenä argumenttina tässä on ollut se, että metsä on uusiutuva luonnonvara, jonka osalta ei olisi perusteltua substanssi-poistoa. Edelleen on korostettu sitä, että säännökset mahdollistavat metsävähennyksen teon silloinkin, kun hakkuut kohdistuvat vain vuotuiseen kasvuun. Lisäksi on tuotu esille se, että säännökset mahdollistavat myös paljaan metsä-, kitu- ja joutomaan hankintamenon vähentämisen näillä mailla myöhemmin tuotetun puuston myyntitulosta. (Ossa 2002, 79.)

2.2.2 Metsävähennys (TVL 55§) vuoteen 2007 saakka

Luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä, sekä yhteisetuudella oli oikeus tehdä metsävähennys ennen kaikkia muita metsätalouden pääomatulosta tehtäviä vähennyksiä. Metsävähennyksen sai tehdä tammikuun ensimmäisenä päivänä vuonna 1993 tai sen jälkeen ostamalla, vaihtamalla tai muuten

vastikkeellisesti hankitusta metsästä. Metsä oli voitu saada myös vastikkeettomasti, esimerkiksi perintönä, lahjana tai testamentilla. Tällöin metsän uusi omistaja jatkoi metsävähennyksen tekemistä siitä määrästä, joka edelliseltä omistajalta jäi jäljelle.

Metsävähennyksen määrä oli enintään 50 prosenttia metsän hankintamenosta, enintään 40 prosenttia verovuoden metsätulosta ja vähintään 1500 euroa vuodessa. Metsävähennyksen perusteena ollut vuotuinen tulo saattoi koostua puun myyntitulosta, vakuutuskorvauksista, tuloksi luetusta omasta käytöstä ja tulolähdesiirroista. Meno-varausta ja tulonhankkimiskuluja tai muita vähennyksiä ei perustetta laskiessa huomioitu.

Metsävähennys koski vuoteen 2006 saakka pelkästään puun myyntitulojen verotusjärjestelmää. Metsävähennyksen käyttö ei ollut mahdollinen pinta-alaperusteisen metsäverotuksen valinneille. Vähennyksen pystyi kuitenkin hyödyntämään siirtymäkauden 1993 – 2005 jälkeen aikaisemmin pinta-alaperusteisen verojärjestelmän piirissä ollut metsänomistaja; verojärjestelmää vaihtavan oli mahdollista tehdä metsävähennys ensimmäisen kerran vasta vuodelta 2006 toimitetussa verotuksessa. (Stenlund 2003, 55.)

2.2.3 Metsävähennys vuodesta 2008 alkaen

Metsävähennys oli 31.12.2007 saakka maksimissaan 50 % metsäkiinteistön hankintamenosta. Vähennyksen sai tehdä vähennykseen oikeuttavilta tiloilta verovuonna saadusta metsätalouden pääomatulosta. Verovuodesta 2008 alkaen on metsävähennys 60 prosenttia metsävähennyskiinteistöiltä saaduista veronalaisista puun myyntituloista. Metsänomistajan verovuonna ja aikaisimpina verovuosina tekemien metsävähennysten kattomäärä on myös 60 prosenttia verovuoden lopussa omistamien metsävähennyskiinteistöjen hankintamenojen yhteismäärästä.

Korotettu vähennys koskee vähennykseen oikeutetun metsänomistajan kaikkia Suomessa sijaitsevia vastikkeellisesti 1.1.1993 jälkeen hankittuja metsäkiinteistöjä riippumatta siitä minkä hänen omistamansa kiinteistön metsän hankintamenosta on kysymys. Siten metsävähennys muuttui vuodesta 2008 alkaen kiinteistökohtaisesta

omistajakohtaiseksi. Metsävähennys tehdään edelleenkin vain metsänomistajan vaatimuksesta.

Jos metsätila tai osa siitä, jonka puun myyntituloista on tehty metsävähennys, myydään, lisätään luovutusvoittoon 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta verovuodesta 2009 lukien. Luovutusvoittolaskelmassa vähennetään myyntihinnasta hankintameno. (Hukkanen 2009, 30.)

2.3 Metsävähennysjärjestelmän yksityiskohdat

2.3.1 Metsävähennyspohja

Metsävähennyspohja on 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien, metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä. Verovuoden aikana luovutettujen metsien hankintamenoa ei siis lueta mukaan verovuoden metsävähennyspohjaan.

Hankintamenoon lasketaan kauppahinnan lisäksi maksettu varainsiirtovero, lohko- ja lainhuutokulut ja muut tilan hankinnasta johtuneet kulut. Jos tilaan kuuluu muutakin kuin metsää, arvioidaan metsän arvon osuus tilan hankintamenosta. (Ahanen-Raitio 1999, 24)

Käsite ”muut tilan hankinnasta johtuneet kulut” tarkoittaa kuluja, joita on syntynyt myynnissä olevaan tilaan tai määräalaa tutustumisesta, neuvotteluista, kaupan teosta ja lainhuudatuksesta, ellei lainhuutoja ole haettu postitse tilan sijaintikunnan käräjäoikeudessa. Halkomistoimituksessa maksettu puustotilikorvaus on metsän hankintahintaa (KVL 9.3.1995 N:ro 81/1995).

2.3.2 Maapohjan käsittely metsävähennyspohjaa laskettaessa

Metsävähennyksen perusteena on maapohjan ja puuston yhteinen hankintameno. Metsämaa muodostaa puuston kanssa niin kiinteän kokonaisuuden, ettei paljaalle metsämaalle käytännössä muodostu markkinahintoja. Normaalisti aivan valtaosa metsäkiinteistön kauppahinnasta kohdistuu puustoon. Joskus harvoin on kaupan kohteena kuitenkin täysin puuttomiakin metsämaakiinteistöjä, jolloin kauppahinta kohdistuu kokonaan maapohjaan ja metsävähennyksen kautta tulee tällöin poistetuksi myös vain pysyväksi tuotannontekijäksi katsottavan maapohjan hankintamenoa. (Pilhjerta 2010, 513).

2.3.3 Minimivähennys

Verovuonna käytettävä metsävähennys saa olla korkeintaan 60 prosenttia metsätalouden pääomatulosta. Metsävähennystä ei saa tehdä 1500 euroa pienempänä. Minimivähennyksen tekemiseksi tarvitaan siten verovuonna vähintään 2500 euroa pääomatuloa, joka on saatu metsävähennykseen oikeutetuilta kiinteistöiltä. (Kiviniemi & Havia 2010, 179.)

Minimivähennykseen oikeuttava 2500 euron minimitulo on vuosi- eikä kauppakohdainen. Sen määrä ratkeaa kassa- eli käteisperiaatteen mukaisesti. Jos maksu jakaantuu esimerkiksi kahteen 1500 euron erään, jotka maksetaan ja verotetaan eri vuonna, metsävähennykseen ei ole oikeutta. Metsävähennyksen korottamisella ja laajentamisella on tarkoitus osaltaan turvata puun saantia metsäteollisuudelle ja kannustaa tilakoon suurentamista. (Hukkanen 2009, 32.)

2.3.4 Metsävähennystä koskevia rajoituksia

Mikäli elinkeinoyhtymä taikka yhteisö omistaa metsätilan, se ei saa tehdä metsävähennystä. Niin ikään metsävähennystä ei saa tehdä silloin, jos metsä kuuluu elinkeinotoimintaan, vaikka metsänomistaja olisi luonnollinen henkilö, sillä EVL:ssä ei ole vastaavaa säännöstä. (HE 200/1992)

Metsävähennykseen ovat oikeutettuja luonnolliset henkilöt, kuolinpesät ja näiden muodostamat verotusyhtymät sekä yhteisetuudet. Yhteisetuuksia ovat yhteismetsät, tiekunnat, kalastuskunnat ja jakokunnat sekä muut niihin verrattavat yhteenliittymät. Yhteisöllä, esimerkiksi osakeyhtiöt, osuuskunnat ja säätiöt, ei ole oikeutta metsävähennykseen. Samoin metsäyhtymällä, jos osakkaana on joku muu kuin luonnollinen henkilö tai kuolinpesä. (Hukkanen 2009, 20.)

2.3.5 Metsävähennyskelpoisen metsäkiinteistön määrittelystä

Metsävähennyksen tekemisen edellytys on, että tilaa pidetään maa- tai metsätilana. Kesämökkkitontilta tai maatilan kiinteistötietokantaan siirretyltä tonttialueelta myydystä puunmyyntitulosta ei voi tehdä metsävähennystä. Tällaisten äskettäin ostettujen kiinteistöjen kohdalla on näyttökysymys kohdistuuko osa hankintamenosta myydyin puuston osalle ja siten vähennettäväksi puhdasta tuloa laskettaessa tontilta myytyjen puiden myyntitulosta. (Hukkanen 2009, 31.)

2.3.6 Metsätilan hankintahinnan määrittely, jos luovutukseen sisältyy muitakin omaisuuseriä

Kauppahinnan jako eri omaisuuserien osalta voidaan tehdä jo kauppakirjassa, jos näin kaupan osapuolten kesken sovitaan. Kauppahinnan jako kauppakirjassa ei ole kuitenkaan pakollista. Jako on kuitenkin tehtävä verolomakkeilla. Arvioinnissa voi tarvittaessa käyttää esimerkiksi metsänhoitoyhdistyksen tai muun asiantuntijan apua. Käytettävissä olevan metsävähennyksen kattomäärä selvitetään tilan tai määräalan hankintavuonna, vaikka sitä ei ryhdyttäisi heti käyttämään. Yhtymänä hallitusta metsästä metsävähennys tehdään yhtymän eikä osakkaan verotuksessa. Metsävähennys-oikeus seuraa maapohjaa, joten pelkän hallinta/hakkuuoikeuden haltija ei voi sitä tehdä. (Hukkanen 2009, 33.)

Metsän ja muun omaisuuden välinen arvostamisongelma muodostuu myös esimerkiksi metsää kasvavilla rantarakentamiseen soveltuvilla alueilla. Silloin kun ranta-alueen lisäarvoa ei voida arvostaa erillisenä omaisuuseränä, jää ranta-alueen potentiaalisesta rakennusoikeudesta mahdollisesti maksettava lisähinta mukaan metsän ar-

voon ja on siis mukana muodostamassa perustetta metsävähennykselle. (Pihjerta, 2009, 49).

2.3.7 Muistiinpanomerkinnät

Metsävähennyksen käyttö edellyttää verovelvollisen vaatimusta ja selvitystä vähennyksen edellytyksistä. Verohallitus on muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista antamansa päätöksen 4 §:ssä määrännyt, että metsätalouden muistiinpanokirjaan tulee liittää pystykaupassa puun ostajan antama selvitys ja hankintakaupassa metsänhoitoyhdistyksen tai metsäkeskuksen antama tai muu luotettava selvitys puun myyntitulojen kohdistumisesta metsävähennykseen oikeuttavaan alueeseen. Muistiinpanoissa on myös erikseen selvitettävä tiloittain metsävähennyksen peruste ja käyttö.

2.4 Metsävähennys metsäkiinteistön luovutustilanteissa

2.4.1 Metsävähennysoikeuden siirtyminen

Metsävähennys siirtyy vastikkeettomissa saannoissa siten, että uudella omistajalla on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin entisellä omistajalla olisi ollut. Perintötilanteissa ja lahjoituksissa metsävähennysoikeus siis siirtyy entiseltä omistajalta uudelle. Lahjanluonteisissa kaupoissa voidaan erottaa kauppahintaa vastaava vastikkeellinen osuus sekä käyvän arvon ja kauppahinnan erotuksen suuruinen lahjan osuus. Kauppahinnasta muodostuu ostajalle uusi metsävähennysoikeus. Verohallinnon sisäisen ohjauksen mukaan voi ostajalle siirtyä tämän metsävähennyksen päälle myyjän käyttämätöntä metsävähennystä lahjan suhteellisen osuuden verran. (Kiviniemi & Havia 2010, 180.)

2.4.2 Metsävähennys osittain tai kokonaan vastikkeettomissa saannoissa

Lahjanluontoinen kauppa on vastikkeellinen saanto. Lahjanluonteisella kaupalla metsän omistukseensa saaneella verovelvollisella ei ole kuitenkaan katsottu olevan hankintamenoa sitä osasta metsää, joka on saatu vastikkeetta. Myöskään suoritettu lahjavero ei ole metsästä maksettua vastiketta (KVL 1994/142).

Kokonaan vastikkeettomissa saannoissa sovelletaan jatkuvuuden periaatetta. Mikäli kiinteistön omistusoikeus on siirtynyt vastikkeettomalla saannolla, esimerkiksi perintönä, testamentilla, lahjana tai avio-oikeuden nojalla, verovelvollisella on TVL 55.3 §:n nojalla sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut.

Kuolinpesä voi siis jatkaa mahdollisen metsävähennyksen käyttämistä, samoin lahjana metsän saanut verovelvollinen. Jos verotusyhtymä on syntynyt kuolinpesästä määräosaisella jaolla ilman vastikkeiden maksamista, siirtyy kuolinpesän metsävähennysoikeus yhtymälle. Metsävähennysoikeus ei koske hallintaoikeuden haltijaa. Jos metsä siirtyy vastikkeellisesti tai vastikkeetta uudelle omistajalle niin, että hallintaoikeus erotetaan, ei kukaan pysty hyödyntämään metsävähennysoikeutta hallintaoikeuden kestäessä. Metsävähennysoikeus siirtyy yhteismetsälle, jos metsä liitetään yhteismetsään osuuksia vastaan tai siitä perustetaan yhteismetsä. (Kiviniemi & Havia 2010, 189.)

2.4.3 Metsävähennys hallintaoikeustilanteissa

Metsätilan hallintaoikeuden haltijalla ei ole oikeutta metsävähennykseen. Tällöin kiinteistön omistajakaan ei yleensä voi sitä hyödyntää. Jos verovelvollinen omistaa metsävähennykseen oikeutetun tilan, jossa hallintaoikeus kuuluu toiselle, ja hänellä on lisäksi omistuksessaan ja hallinnassaan toinen tila, jolla on metsävähennysoikeus, hän voi hyödyntää molempien tilojen metsävähennysoikeutta omassa metsäverotuksessaan. (Kiviniemi & Havia 2010, 180.)

On hyvä huomioda, että kiinteistön luovutuksen yhteydessä hallintaoikeuden metsään pidättänyt metsätalouden harjoittaja on verovelvollinen hallintaoikeutensa nojalla saamistaan metsätalouden pääomatuloista, mutta ei voi tehdä näiden tulojen perusteella metsävähennystä, koska ei enää omista metsää verovuoden lopussa. Metsän varsinainen omistaja ei puolestaan voi saada hallintaoikeuden rasittamalta kiinteistöltään lainkaan metsävähennyksen käytön mahdollistavaa metsätalouden pääomatuloa. Ellei metsän omistajalla ole mahdollisuutta saada metsävähennyksen käyttöön oikeuttavaa metsätalouden pääomatuloa muilta metsävähennyskiinteistöiltä, jää hallintaoikeuden rasittaman metsän mukana mahdollisesti tuleva metsävähennyspohja häneltä käyttämättä, kunnes hallintaoikeus kiinteistöön lakkaa. (Pihjerta, 2010, 512).

2.4.4 Metsäkiinteistön luovutus ja hakkuuoikeuden pidättäminen

Oikeus metsävähennyksen tekemiseen seuraa maapohjan omistusta. Mikäli metsänomistaja luovuttaa omistusoikeutensa metsään, mutta pidättää puuston hakkuuoikeuden itsellään, hänellä ei ole enää oikeutta metsävähennykseen. Metsävähennystä ei saa tehdä myöskään silloin, kun puustoa hakataan tilan myynnin yhteydessä (HE 200/1992, s.40).

2.4.5 Metsävähennyksen käsittely yhtiön purkautuessa

Jos yhtiö, joka omistaa useita metsäkiinteistöjä, purkautuu niin, että kiinteistöt siirtyvät jakamattomina osakkaille, järjestelyssä katsotaan tapahtuvan useita vaihtoja, jolloin olemassa oleva metsävähennysoikeus ei siirry. Sen sijaan näiden vaihtojen perusteella omistajille syntyy uutta metsävähennyspohjaa. (Kiviniemi & Havia 2010, 181.)

Jos yhteisomistustila jaetaan osakkaiden kesken niin, että osa osakkaista korvaa rahalla tai muulla henkilökohtaisella vastikkeella saamaansa osuutta, jako-osuuden korvaus (esim. puustotilikorvaus) ja tilan tai määräosan hankinnasta aiheutuneet kulut ovat osakkaan metsävähennyskelpoista hankintamenoa. Jos osuuksia ostetaan siten, että yhtiö jatkaa toimintaansa, tulee metsävähennysoikeus kaikkien hyväksi.

Tämä epäjohdonmukaisuus on syytä ottaa huomioon kauppoja suunniteltaessa ja sovittaessa yhteishallinnosta. (Kiviniemi & Havia 2010, 179.)

2.4.6 Metsävähennyspohjan jakautuminen eräissä yhteisomistustilanteissa

Metsävähennyksen uudistamisella kiinteistökohtaisesta verovelvolliskohtaiseksi vuodesta 2008 alkaen ei ollut lakimuutosta koskevan hallituksen esityksen perustelujen mukaan tarkoitus muuttaa voimassa olevaa sääntelyä, jonka mukaan metsäkiinteistön määräosaisen omistusosuuden perusteella saatu tulo metsästä verotetaan erillisen laskentayksikön, verotusyhtymän, tulona. Koska metsätalouden pääomatulon laskentasubjekti on siis verotusyhtymä eikä osakas, muodostuu verotusyhtymällä metsävähennyksen erikoispiirteeksi siis se, että yhden osakkaan nimiin tehdystä kiinteistön määräosan hankinnasta koituu metsävähennyskyötyä kaikkien muidenkin osakkaiden hyväksi. Osakkaiden keskinäisten suhteiden kannalta metsävähennysmenettelyn lopputulos on taloudellisesti epäoikeudenmukainen. Osakkaat voinevat tämän tyyppisessä tilanteessa tarvittaessa sopia verotusyhtymän tulonjaosta siten, että osakas saa muille tuottamansa hyödyn takia muita suuremman tulo-osuuden. (Pihjer-
ta, 2010, 514).

2.4.7 Metsävähennyksen käsittely eräissä metsäkiinteistön luovutustilanteissa

Metsävähennyspohjaa omaavien kiinteistöjen luovuttaminen aiheuttaa tarpeen päivittää jäljelle jäävää metsävähennyspohjaa. Verovuoden aikana luovutettujen metsien hankintamenoa ei lueta mukaan siihen hankintamenuun, josta metsävähennyspohja muodostuu. Luovutettaessa määräaloja metsäkiinteistöstä pienennetään luovuttajalle jäävän kantakiinteistön hankintamenoa ja samalla metsävähennyspohjaa metsäpinta-alojen (määräala/kantakiinteistö) suhteessa, ellei luovutetun alueen osuutta metsän alkuperäisestä hankintamenosta muutoin voida selvittää. (Pihjer-
ta, 2010, 515).

2.4.8 Metsäkiinteistön luovutusvoiton laskenta vuoden 2007 loppuun saakka

Metsän luovutusvoittoa laskettaessa tuli ottaa huomioon se, että verovelvollisen hyväksi luettu metsävähennys vähensi poiston tavoin metsän hankintamenoa ja lisäsi siten mahdollista luovutusvoittoa (TVL 47.2 §). Metsävähennyksen käytön seuranta oli nimenomaan luovutusvoittoverotuksen vuoksi tilakohtainen vuoteen 2008 saakka.

3 CASE – METSÄKIINTEISTÖJEN LUOVUTUSVOITTOVEROTUS JA OMISTUKSEN KESKITTYMINEN

3.1 Metsäkiinteistön luovutusvoiton verotus

3.1.1 Metsäkiinteistön luovutusvoiton laskenta vuoden 2007 loppuun saakka

Esimerkki:

Metsänomistaja on vuonna 2002 ostanut metsäkiinteistön A ja vuonna 2004 metsäkiinteistön B. Hankintameno oli A:n osalta 100 000 € ja B:n osalta 50 000 €. Metsävähennyspohjaa muodostuu siis $150\,000 \times 60 / 100 = 90\,000$ €. Kiinteistöltä A on vuonna 2006 myyty puuta 80 000 eurolla ja metsävähennystä on käytetty 48 000 euroa. Kiinteistö B myydään vuonna 2007 ”vieraalle” 50 000 eurolla. Luovutusvoittoa ei muodostu. Myöskään metsävähennystä ei vähennetä hankintahinnasta, koska metsävähennys on käytetty eri kiinteistöllä. Luovutusvoittoveroa ei tule maksettavaksi.

3.1.2 Metsäkiinteistön luovutusvoiton laskenta vuodesta 2008 alkaen

Esimerkki:

Metsänomistaja on vuonna 2002 ostanut metsäkiinteistön A ja vuonna 2004 metsäkiinteistön B. Hankintameno oli A:n osalta 100 000 € ja B:n osalta 50 000 €. Metsävähennyspohjaa muodostuu siis $150\,000 \times 60 / 100 = 90\,000$ €. Kiinteistöltä A on vuonna 2008 myyty puuta 80 000 eurolla ja metsävähennystä on käytetty 48 000 euroa. Kiinteistö B myydään vuonna 2009 ”vieraalle” 50 000 eurolla. Luovutusvoittoa ei olisi muuten muodostumassa, mutta TVL 46.8 §:n mukaisesti luovutusvoittoon lisätään 30 000 €, vaikka kiinteistöltä B ei ole myyty puuta lainkaan. Luovutusvoittoveroa menee 28 % eli ko. tapauksessa 8 400 euroa. Tässä tilanteessa metsänomistaja joutuu siis maksamaan luovutusvoittoveroa tilanteessa, jossa hän ostanut ja myynyt metsäkiinteistön täsmälleen samalla hinnalla. Kyseiseltä kiinteistöltä ei ole myöskään tehty puunmyyntikauppaa.

3.1.3 Johtopäätökset metsävähennyssäännöksen muutoksen vaikutuksesta luovutusvoittoverotukseen

Edellä esitettyjen esimerkkien valossa selviää miten luovutusvoittoverotus on merkittävästi kiristynyt sellaisissa tapauksissa, joissa sama metsänomistaja

- 1) omistaa useampia metsäkiinteistöjä
- 2) on käyttänyt metsävähennystä vain osalla omistamistaan metsäkiinteistöistä
- 3) myy metsäkiinteistön, josta ei osto- ja myyntihinnan erotuksen perusteella muuten menisi luovutusvoittoveroa

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että käytetty metsävähennys aiheuttaa luovutusvoittoverotuksen kiristymisen monilla sellaisilla metsänomistajilla, jotka haluaisivat ostaa ja myydä metsäkiinteistöjä maatieteellisesti yhtenäisemmän metsälön hankkimiseksi.

Toisaalta laajennettu metsävähennysoikeus keventää niiden metsänomistajien puunmyyntiverotusta, joilla on puunmyyntituloja metsäkiinteistöltä, josta metsävähennys on käytetty loppuun tai sitä ei ole muuten mahdollista tehdä. Tämä tosin edellyttää,

että metsänomistajilla on muita metsäkiinteistöjä, jotka lisäävät käytettävissä olevaa metsävähennyspohjaa. Onkin mahdollista, että tämä puunmyyntitulojen verotusta keventävä vaikutus pääomittuu metsäkiinteistöjen myyntihintoihin. Seuraavassa kapaleessa tutkitaan tätä asiaa.

3.2 Muutetun metsävähennyssäännöksen vaikutus metsätilojen myyntihintoihin

3.2.1 Metsäkiinteistöjen kauppahinnat vuosina 2010 ja 2006

Taulukko 1: Metsäkiinteistöjen kauppahinnat vuonna 2010

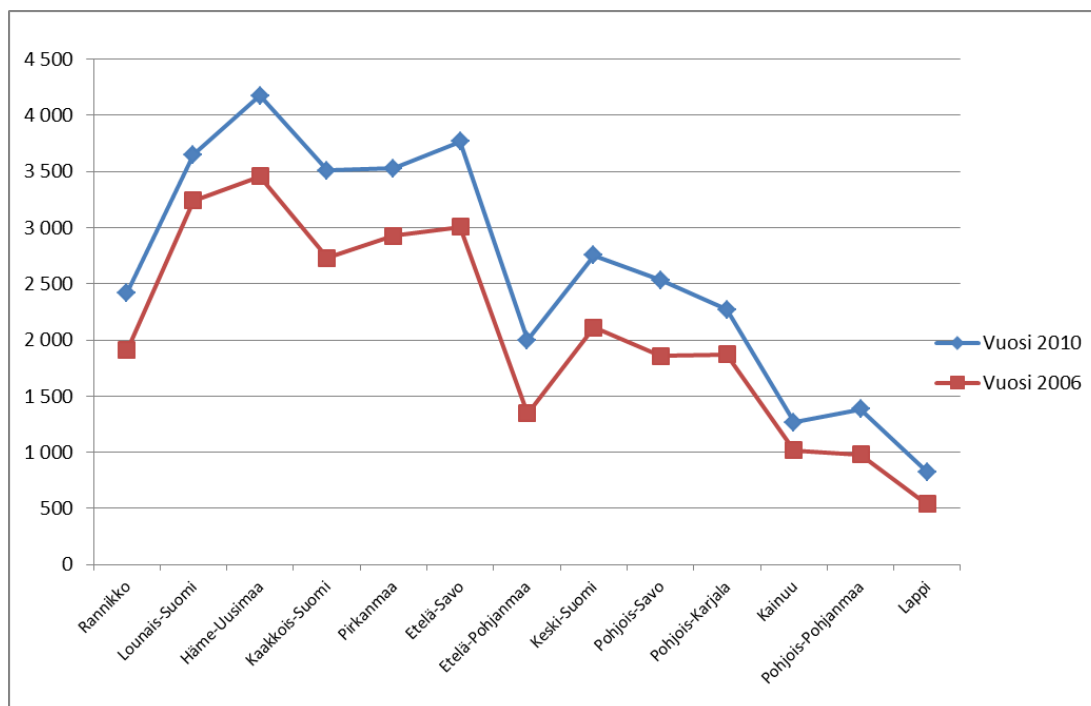
Metsäkiinteistöjen kauppahinnat 2010						
Aineistossa yli 10 hehtaarin metsätilakaupat						
Metsäkeskus	Kauppojen	Keskipinta-	Keskihinta	Mediaanihinta	Alakvartiili	Yläkvartiili
	lukumäärä	ala, ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha
Koko maa	1465	29,1	2 468	2 170	1 300	3 241
Ahvenanmaa	1
Rannikko	90	20,2	2 419	2 139	1 466	2 915
Etelärannikko	11	22,5	3 358	3 445	2 105	4 105
Pohjanmaa	79	19,9	2 289	2 100	1 445	2 787
Lounais-Suomi	96	21,4	3 652	3 371	2 599	4 673
Häme-Uusimaa	81	24,8	4 178	4 148	3 106	5 052
Kaakkois-Suomi	79	20,5	3 511	3 266	2 523	4 224
Pirkanmaa	90	23	3 529	3 150	2 533	4 401
Etelä-Savo	105	28	3 769	3 340	2 667	4 465
Etelä-Pohjanmaa	161	26,5	2 001	1 805	1 286	2 450
Keski-Suomi	86	31	2 754	2 355	1 872	3 265
Pohjois-Savo	145	29,4	2 534	2 330	1 846	3 033
Pohjois-Karjala	136	30,3	2 269	2 110	1 536	2 674
Kainuu	80	32,9	1 268	1 145	751	1 501
Pohjois-Pohjanmaa	215	33,8	1 385	1 257	800	1 805
Lappi	100	48,6	827	694	418	1 049

Lähde: Metsäntutkimuslaitos

Taulukko 2: Metsäkiinteistöjen kauppahinnat vuonna 2006

Metsäkiinteistöjen kauppahinnat 2006						
Aineistossa yli 10 hehtaarin metsätilakaupat						
Metsäkeskus	Kauppojen	Keskipinta-	Keskihinta	Mediaanihinta	Alakvartiili	Yläkvartiili
	lukumäärä	ala, ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha
Koko maa	1513	32,8	1898	1507	897	2479
Ahvenanmaa	3	33,9	2 054	2 096	714	3 351
Rannikko	89	25,1	1 910	1 437	941	2 571
Etelärannikko	16	34,5	2 951	3 195	2 115	3 487
Pohjanmaa	73	23	1 682	1 220	888	2 195
Lounais-Suomi	91	23,2	3 240	2 982	1 988	4 384
Häme-Uusimaa	64	23,2	3 460	3 282	2 176	4 216
Kaakkois-Suomi	113	20,1	2 731	2 433	1 875	3 188
Pirkanmaa	95	24,6	2 929	2 363	1 776	3 333
Etelä-Savo	94	26,4	3 006	2 755	1 878	3 636
Etelä-Pohjanmaa	178	26	1 346	1 218	860	1 677
Keski-Suomi	94	29,4	2 112	1 883	1 272	2 486
Pohjois-Savo	138	28,5	1 856	1 619	1 253	2 108
Pohjois-Karjala	137	36,7	1 873	1 614	1 171	2 449
Kainuu	81	38,1	1 018	803	512	1 242
Pohjois-Pohjanmaa	216	42,9	981	835	542	1 260
Lappi	120	66	541	442	304	723

Lähde: Metsäntutkimuslaitos



Kuvio 1: Metsätilojen kauppohen keskihinnat vuosina 2010 ja 2006, yli 10 ha:n tilat (€/ha)

3.2.2 Metsäkiinteistöjen kauppahintojen muutos suhteessa eri indekseihin

Metsätilojen kauppohen keskihinnat (koko maa) 2010: 2468 €/ha

Metsätilojen kauppohen keskihinnat (koko maa) 2006: 1898 €/ha

Muutos: Kauppahinnat olivat vuonna 2010 23,1 % korkeammat kuin vuonna 2006.

Elinkustannusindeksi vuonna 2006: 1622

Elinkustannusindeksi vuonna 2010: 1751

Muutos: Elinkustannusindeksi oli vuonna 2010 7,4 % korkeampi kuin vuonna 2006.

Rakennuskustannusindeksi vuonna 2006: 107

Rakennuskustannusindeksi vuonna 2010: 116

Muutos: Rakennuskustannusindeksi oli vuonna 2010 7,7 % korkeampi kuin vuonna 2006. (Tilastokeskuksen www-sivut).

Indeksivertailusta on nähtävissä, että metsäkiinteistöjen kauppahinnat kohoavat selvästi nopeammin kuin yleisimmin käytössä olevat kustannusindeksit. Tästä voidaan päätellä, että muutetun metsävähennyssäännöksen mukanaan tuoma verohyöty siir-

tyy nyt metsäkiinteistöjen kauppahintoihin. Metsäkiinteistön ostaja pystyy maksamaan varsinkin välittömiä hakkuumahdollisuuksia sisältävistä kiinteistöistä metsävähennysoikeuden arvon verran enemmän kuin ilman metsävähennysoikeutta.

3.3 Metsäkiinteistöjen omistuksen keskittymisen tarkastelu

3.3.1 Yksityishenkilöiden omistamien metsäkiinteistöjen lukumäärä vuosina 2009 ja 2006, ryhmiteltynä pinta-alan ja sijainnin mukaan

Alla olevat taulukot kattavat kaikki metsätilakokonaisuudet, joiden omistajina ovat joko yksityishenkilö ja hänen puolisonsa, verotusyhtymä tai kuolinpesä. Metsätilakokonaisuus tarkoittaa kaikkia saman metsänomistajan omistamia metsäkiinteistöjä Suomen alueella.

Taulukko 3: Metsäkiinteistöjen omistus maantieteellisesti kokoluokittain v. 2009

Yksityisten henkilöiden omistamien metsätilakokonaisuuksien lkm pinta-alaluokittain omistajan kotipaikkakunnan mukaan 31.12.2009											
	Omistajan	Metsätilakokonaisuuden kokoluokka metsämaan pinta-alan mukaan, ha									Yht.
	kotipaikkakunnan	1–1,9	2–4,9	5–9,9	10–19	20–49	50–99	100–199	200–499	500–	
	metsäkeskus	Tilakokonaisuuksien lukumäärä, kpl									
0–13	Koko maa	28 188	62 945	60 760	73 572	90 065	41 443	14 662	2 900	290	374 825
0	Ahvenanmaa	603	768	598	463	485	186	32	4	0	3 139
1	Rannikko	4 399	9 894	8 835	9 434	9 668	3 402	956	219	45	46 852
2	Lounais-Suomi	3 374	7 859	7 864	7 977	7 199	2 403	725	130	18	37 549
3	Häme-Uusimaa	2 772	5 994	5 644	6 824	6 983	2 573	895	207	32	31 924
4	Kaakkois-Suomi	1 603	4 045	3 937	5 127	6 253	2 304	530	88	6	23 893
5	Pirkanmaa	1 982	4 599	4 675	5 302	5 936	2 180	753	177	21	25 625
6	Etelä-Savo	1 059	2 983	2 634	3 911	6 366	3 117	1 129	212	26	21 437
7	Etelä-Pohjanmaa	2 157	4 752	5 239	6 839	8 584	3 184	735	107	15	31 612
8	Keski-Suomi	1 580	3 387	3 378	4 893	6 792	3 094	1 251	317	28	24 720
9	Pohjois-Savo	1 669	3 486	3 524	5 285	7 543	3 500	1 234	252	20	26 513
10	Pohjois-Karjala	1 746	3 267	2 959	4 109	5 863	2 708	835	187	18	21 682
11	Kainuu	694	1 597	1 480	1 882	3 320	2 823	842	164	9	12 811
12	Pohjois-Pohjanmaa	2 387	5 674	5 666	6 654	8 922	5 364	1 837	262	21	36 787
13	Lappi	1 535	3 274	3 308	3 937	5 400	4 395	2 841	557	25	25 272

Lähde: Verohallitus

Taulukko 4: Metsäkiinteistöjen omistus maantieteellisesti kokoluokittain v. 2006

Yksityisten henkilöiden omistamien metsätilakokonaisuuksien lkm pinta-alaluokittain omistajan kotipaikkakunnan mukaan 31.12.2006

	Omistajan	Metsätilakokonaisuuden kokoluokka metsämaan pinta-alan mukaan, ha									Yht.
	kotipaikkakunnan	1–1,9	2–4,9	5–9,9	10–19	20–49	50–99	100–199	200–499	500–	
	metsäkeskus	Tilakokonaisuuksien lukumäärä, kpl									
0–13	Koko maa	27 372	60 618	59 672	73 203	90 596	41 628	14 629	2 728	258	370 704
0	Ahvenanmaa	553	746	570	473	484	174	31	5	0	3 036
1	Rannikko	4 288	9 582	8 653	9 295	9 403	3 160	916	209	42	45 548
2	Lounais-Suomi	3 315	7 803	7 843	8 035	7 211	2 409	700	120	16	37 452
3	Häme-Uusimaa	2 670	5 807	5 602	6 846	7 066	2 602	850	201	25	31 669
4	Kaakkois-Suomi	1 527	3 885	3 913	5 117	6 340	2 307	539	71	7	23 706
5	Pirkanmaa	1 916	4 451	4 657	5 357	6 014	2 192	740	172	22	25 521
6	Etelä-Savo	1 015	2 819	2 530	3 877	6 371	3 141	1 147	203	17	21 120
7	Etelä-Pohjanmaa	2 192	4 824	5 455	7 168	9 141	3 335	774	96	12	32 997
8	Keski-Suomi	1 504	3 150	3 208	4 810	6 710	3 068	1 207	297	21	23 975
9	Pohjois-Savo	1 651	3 246	3 430	5 228	7 647	3 531	1 200	229	21	26 183
10	Pohjois-Karjala	1 702	3 173	2 861	4 050	5 957	2 771	842	178	16	21 550
11	Kainuu	664	1 449	1 405	1 822	3 254	2 899	850	152	14	12 509
12	Pohjois-Pohjanmaa	2 266	5 296	5 378	6 428	8 973	5 422	1 830	223	16	35 832
13	Lappi	1 459	3 032	3 167	3 713	5 239	4 396	2 934	554	22	24 516

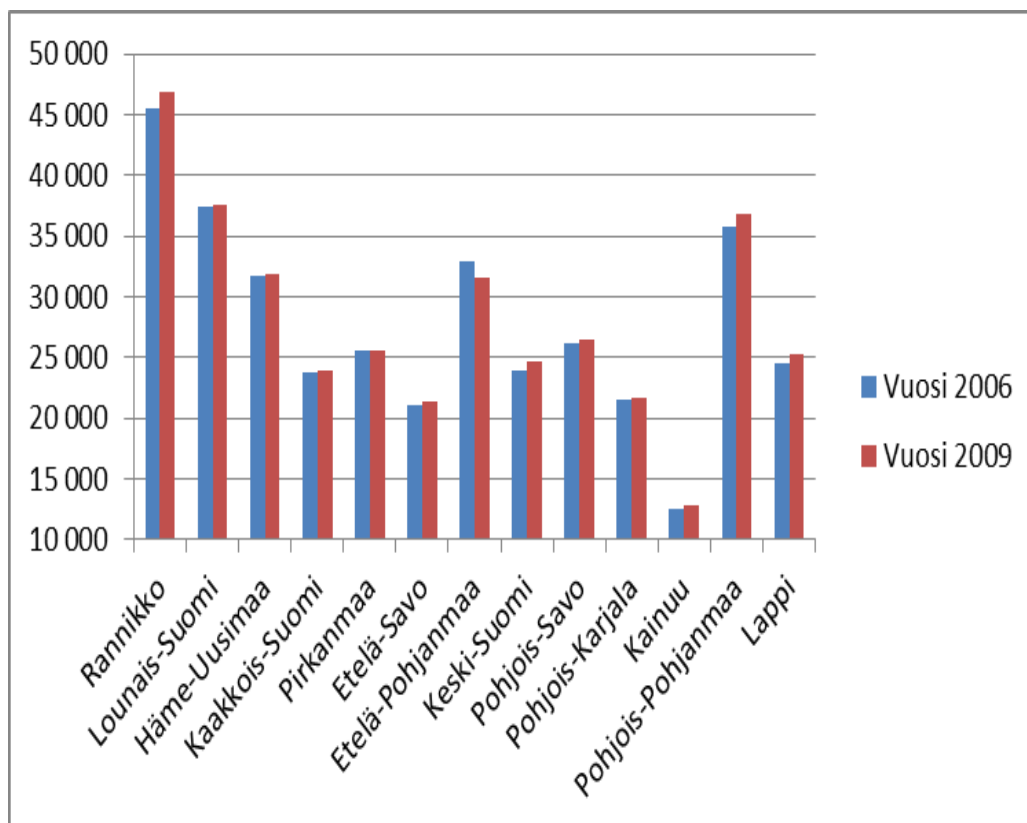
Lähde: Verohallitus

MUUTOS 31.12.2009 / 31.12.2006

Taulukko 5: Metsäkiinteistöjen omistus maantieteellisesti kokoluokittain, muutos vv.

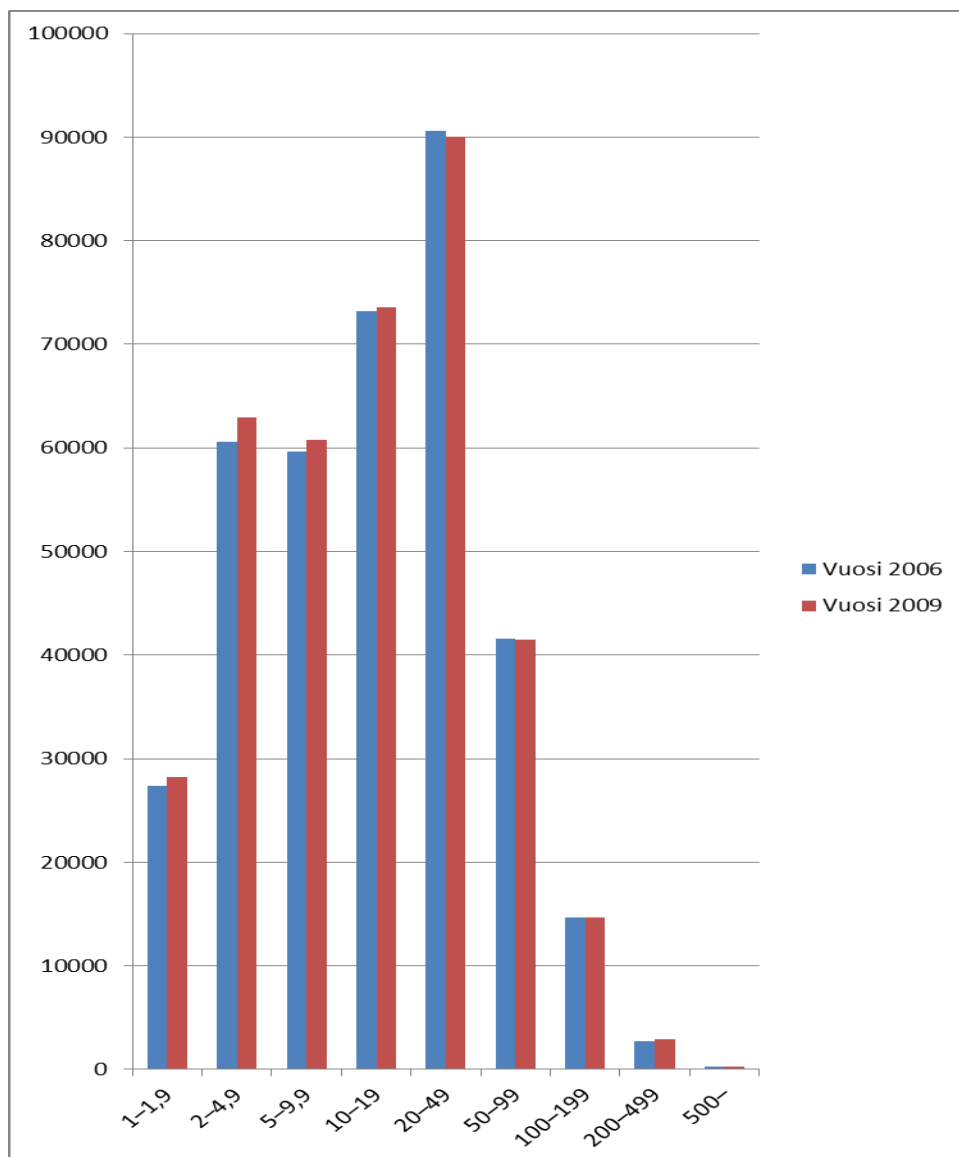
2009 / 2006

	Omistajan	Metsätilakokonaisuuden kokoluokka metsämaan pinta-alan mukaan, ha									Yht.
	kotipaikkakunnan	1–1,9	2–4,9	5–9,9	10–19	20–49	50–99	100–199	200–499	500–	
	metsäkeskus	Tilakokonaisuuksien lukumäärä, kpl									
0–13	Koko maa	816	2 327	1 088	369	-531	-185	33	172	32	4 121
0	Ahvenanmaa	50	22	28	-10	1	12	1	-1	0	103
1	Rannikko	111	312	182	139	265	242	40	10	3	1 304
2	Lounais-Suomi	59	56	21	-58	-12	-6	25	10	2	97
3	Häme-Uusimaa	102	187	42	-22	-83	-29	45	6	7	255
4	Kaakkois-Suomi	76	160	24	10	-87	-3	-9	17	-1	187
5	Pirkanmaa	66	148	18	-55	-78	-12	13	5	-1	104
6	Etelä-Savo	44	164	104	34	-5	-24	-18	9	9	317
7	Etelä-Pohjanmaa	-35	-72	-216	-329	-557	-151	-39	11	3	-1 385
8	Keski-Suomi	76	237	170	83	82	26	44	20	7	745
9	Pohjois-Savo	18	240	94	57	-104	-31	34	23	-1	330
10	Pohjois-Karjala	44	94	98	59	-94	-63	-7	9	2	132
11	Kainuu	30	148	75	60	66	-76	-8	12	-5	302
12	Pohjois-Pohjanmaa	121	378	288	226	-51	-58	7	39	5	955
13	Lappi	76	242	141	224	161	-1	-93	3	3	756



Kuvio 2: Metsätilojen lukumäärä maantieteellisesti vv. 2006 ja 2009

Metsätilakokonaisuuksien lukumäärä on edelleen kasvussa Suomen mittakaavassa asiaa tutkittaessa. Ainoa maantieteellinen alue, jossa tapahtuu keskittymistä on etelä-Pohjanmaa. Eniten uusia metsätilakokonaisuuksia syntyy rannikkoseudulla.



Kuvio 3: Metsätilojen lukumäärä kokoluokittain vv. 2006 ja 2009

Metsätilakokonaisuuksien lukumäärä on lisääntynyt huomattavassa määrin alle kymmenen hehtaarin metsätiloja analysoitaessa. On selvästi havaittavissa trendi, että pienille metsälöille on kysyntää ja tarvetta. Sen sijaan kokoluokassa 20 – 100 hehtaaria on selvästi havaittavissa keskittymistä. Tilastojen perusteella voidaan päätellä, että isoja metsäkokonaisuuksia muodostuu nyt lisää ja ne siirtyvät myös suurempaan, eli 100 hehtaarin kokoluokkaan. Sekä suurten että pienten tilojen lukumäärä on lisääntynyt selvästi vuoteen 2006 verrattuna.

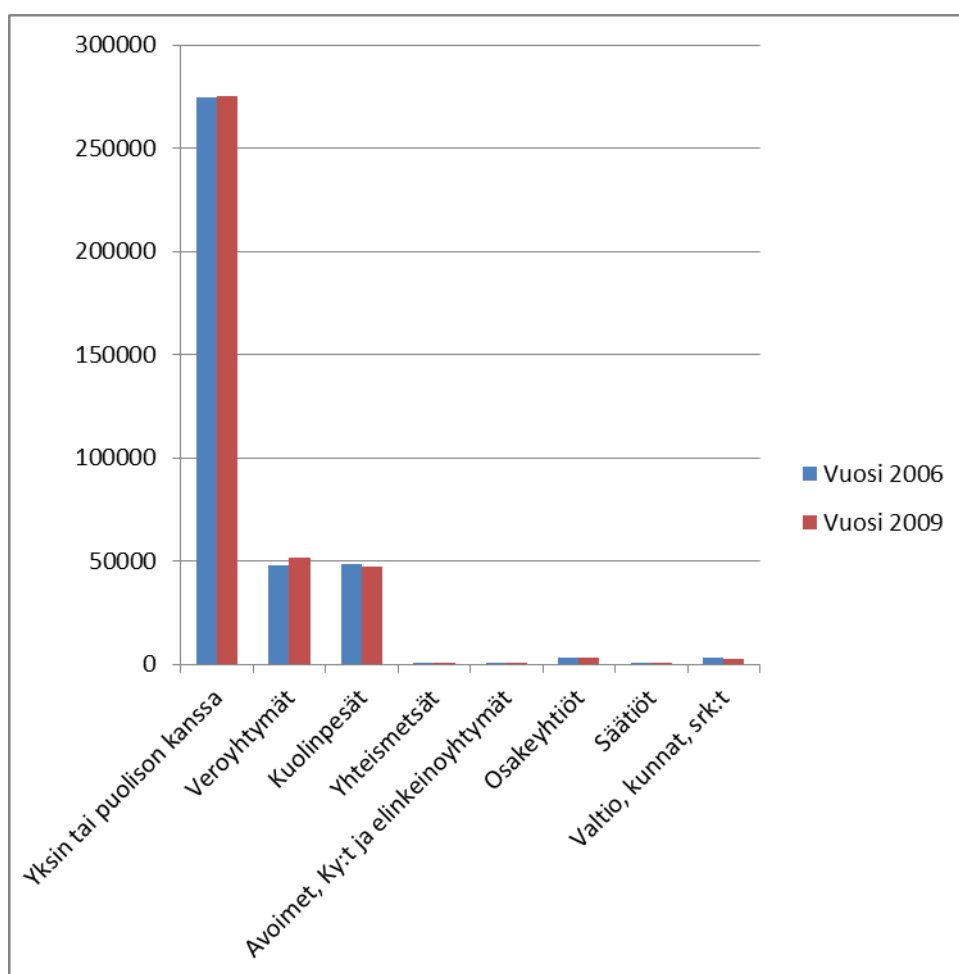
3.3.2 Kaikkien metsäkiinteistöjen lukumäärä vuosina 2009 ja 2006, ryhmiteltynä pinta-alan ja omistusmuodon mukaan

Alla olevissa taulukoissa metsätilakokonaisuus tarkoittaa kaikkia saman metsänomistajan omistamia metsäkiinteistöjä koko maassa. Metsänomistajien lukumäärä tarkoittaa metsäkiinteistöjen kaikkia omistajia.

Taulukko 6: Metsäkiinteistöjen omistus omistusmuodoittain ja kokoluokittain v. 2009

Metsätilakokonaisuuksien lukumäärä omistusmuodoittain ja pinta-alaluokittain 31.12.2009												
Omistusmuoto	Metsätilakokonaisuuden kokoluokka metsämaan pinta-alan mukaan, ha										Yht.	Metsänom.
	1–1,9	2–4,9	5–9,9	10–19	20–49	50–99	100–199	200–499	500–999	1000–		lkm, yli 2
	Tilakokonaisuuksien lukumäärä, kpl											ha:n tilat
Kaikki yhteensä	28 921	64 536	61 931	74 532	90 991	41 967	15 027	3 258	459	338	381 960	..
Yksityiset henkilöt	28 188	62 945	60 760	73 572	90 065	41 443	14 662	2 900	218	72	374 825	738 700
Yksin tai puolison kanssa	20 542	46 791	44 927	53 927	66 130	30 597	10 920	2 217	159	55	275 501	424 144
Veroyhtymät	3 676	8 197	7 839	9 674	12 625	6 356	2 363	492	52	14	51 288	141 353
Kuolinpesät	3 970	7 957	7 994	9 971	11 310	4 490	1 379	191	7	3	47 272	173 200
Muut omistajat	733	1 591	1 171	960	926	524	365	358	241	266	7 135	..
Yhteismetsät	0	0	0	1	1	4	17	36	44	62	165	..
Avoimet ja kom- mandiittiyhtiöt sekä elinkeinoyhtymät	70	141	79	72	80	29	12	3	0	1	487	..
Osakeyhtiöt	334	861	681	563	500	259	125	54	20	31	3 428	..
Säätiöt	11	21	27	32	55	43	38	40	12	4	283	..
Valtio, kunnat, srk:t	318	568	384	292	290	189	173	225	165	168	2 772	
Muut julkiset yhteisöt												

Lähde: Verohallitus



Kuvio 4: Metsätilojen lukumäärä omistusmuodoittain vv. 2006 ja 2009

Kuolinpesien lukumäärä metsätilojen omistajina on selvästi vähenemässä. Vastaavasti erilaisten yhtymien lukumäärä on selvässä kasvussa. Myös yksin tai puolison kanssa kahdestaan omistettujen metsätilakokonaisuuksien lukumäärä on laskussa. Edellätodetut muutokset koskevat kokoluokkaa 20 – 200 hehtaaria. Sen sijaan alle 20 hehtaarin metsätilakokonaisuuksien lukumäärä on selvässä kasvussa yksin, puolison kanssa tai yhtymänä omistettuja metsätilakokonaisuuksia tutkittaessa. Valtio ja kunnat ovat luopumassa isoista metsäomistuksista.

4 POHDINTA

Uudistettu metsävähennys on omalta osaltaan edesauttamassa metsätalouden harjoittamiseen kohdistuvalle verotukselle asetettuja mm. Kansallinen Metsäohjelma 2015-raportissa määriteltyjä metsäpoliittisia tavoitteita. On selvää, että laajennettu metsävähennysoikeus parantaa yksityisten metsänomistajien metsätalouden kannattavuutta. Uudistettu metsävähennys saattaa myös aikaistaa metsätilojen sukupolvenvaihdoksia ja ohjaa metsäomaisuutta keskittymään isommiksi kokonaisuuksiksi. On myös todennäköistä, että puukauppa saattaa aktivoitua, koska metsäkiinteistöt päätyvät aktiivisten metsätalouden harjoittajien omistukseen. Metsävähennyksen hyödyntäminen vaatii aina aktiivista puun myyntiä, joten se on siksi tehokas väline puukaupan lisäämiseksi.

Toisaalta uudistettuun metsävähennyssäännökseen lisättiin metsäkiinteistön luovutuksiin liittyvä, aikaisemmin käytettyjen metsävähennysten tulouttamisvelvollisuus. Tämä tulouttamisvelvollisuus oli ennen säännöksen muuttamista metsäkiinteistökohtainen ja se vaihtui muutoksen siten, että minkä tahansa metsäkiinteistön myynti velvoittaa pääsääntöisesti tulouttamaan aikaisemmin tehtyjä metsävähennyksiä. Sillä ei ole enää merkitystä, onko nämä metsävähennykset tehty aikanaan juuri luovutettavalta metsäkiinteistöltä vai joltain muulta verovelvollisen omistamalta metsäkiinteistöltä.

Jotta metsätaloudessa pystyttäisiin hyödyntämään suuruuden ekonomiaa, olisi tehokkuuden kannalta hyvä, että aktiivisesti metsätaloutta harjoittavat tahot omistaisivat aikaisempaa suurempia metsäkokonaisuuksia. Laajennettu metsävähennys on omiaan lisäämään puukauppoja samoin kuin sen mahdollistama verohyöty kannustaa hankkimaan lisää metsäkiinteistöjä. Uudistettu metsävähennys aiheuttaa kuitenkin aikaisempaa suuremman verorasituksen metsäkiinteistön myyntitilanteessa.

Myytävien metsäkiinteistöjen vähäinen tarjonta aiheuttaa kuitenkin sen, että isojen, yhtenäisten metsäkokonaisuuksien hankkiminen varsinkin eteläisestä Suomesta on hyvin hankalaa. Jotta suuruuden ekonomiaa pystyisi toden teolla hyödyntämään, vaatisi se metsäkiinteistön yhtenäisen ja kiinteän maantieteellisen sijoittumisen. Tämän

vuoksi isojen, yhtenäisten metsäkokonaisuuksien hankkiminen edellyttäisi useita metsäkiinteistöjen kauppvoja tai vaihtoja. Tämä kuitenkin helposti estyy johtuen kiristyneestä metsäkiinteistöjen luovutusvoittoverotuksesta.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Yksityishenkilöillä oli Suomessa vuonna 2009 omistuksessaan 347 000 vähintään kahden hehtaarin metsätilakokonaisuutta, joilla oli hallussaan keskimäärin 30,1 hehtaaria metsämaata. Metsänomistajien kokonaislukumäärä kohosi kuitenkin 739 000 henkilöön, sillä samalla metsätilakokonaisuudella oli tavallisesti useita omistajia (puolisot, kuolinpesän tai yhtymän jäsenet). Keskimäärin henkilö- ja perheomistuksessa olevalla metsätilakokonaisuudella oli 1,7 omistajaa, verotusyhtymällä 3,0 omistajaa ja kuolinpesällä 4,0 omistajaa. (Metsäntutkimuslaitos, 2010)

Kun verrataan yksityishenkilöiden omistamia metsätilakokonaisuuksia kokoluokittain vuosina 2009 ja 2006 havaitaan sekä pienten, metsämaa-alaltaan alle kymmenen hehtaarin tilojen että suurten, yli sadan hehtaarin tilojen lukumäärän lisääntyneen. Näissä kokoluokissa nettomuutos oli kolmessa vuodessa 4 500 kappaletta positiivinen. Vaikka alle kymmenen metsähehtaarin tilojen lukumäärä oli kasvanut lähes parikymmenkertaisesti yli sadan metsähehtaarin tiloihin verrattuna, metsämaan ala oli kuitenkin lisääntynyt vähintään sadan hehtaarin tiloilla enemmän (51 000 ha) kuin alle kymmenen hehtaarin tiloilla (15 700 ha). Metsänomistus on siis pirstoutunut useampiin käsiin, mutta metsän kasvatukseen käytetty maapinta-ala on keskittynyt yhä suuremmille metsänomistajille. Merkillepantavaa on, että metsätilojen lukumäärä on vähentynyt selvästi 20 ja 100 metsähehtaarin välillä olevissa kokoluokissa.

Suomessa yleisimmin omistettuja olivat kooltaan 20–49 metsähehtaarin tilat, joita oli lähes neljännes tiloista ja joiden osuus metsämaan alasta oli hieman yli neljäsosa. Pinta-alaltaan alle 20 metsähehtaarin tiloja oli lukumääräisesti 60 prosenttia kaikista tiloista, mutta niiden osuus metsämaan alasta oli kuitenkin vain 17 prosenttia. Vaikka yli sadan hehtaarin metsätiloja oli vain viisi prosenttia, niiden osuus Suomen metsä-

alasta oli runsas neljännes. Suurimpia, yli 1 000 metsämaahehtaarin metsätilakokonaisuuksia oli yksityisomistuksessa 72. Ne kattoivat yhden prosentin Suomen metsämaan pinta-alasta.

Yksityishenkilöt omistivat 10,5 miljoonaa metsämaahehtaaria. Tästä oli henkilö- tai perheomistuksessa 7,8 miljoonaa hehtaaria, verotusyhtymillä 1,6 miljoonaa hehtaaria ja kuolinpesillä 1,1 miljoonaa hehtaaria.

Muiden metsänomistajaryhmien hallussa oli 6,7 miljoonaa metsämaahehtaaria. Valtion, kuntien, seurakuntien ja muiden julkisyhteisöjen hallussa oli 4,8 miljoonaa hehtaaria. Osakeyhtiöt omistavat 1,6 miljoonaa hehtaaria. Viime aikoina paljon esillä olleiden yhteismetsien metsämaan kokonaispinta-ala jäi vain 0,3 miljoonaan hehtaariin.

6 TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ

Metsäntutkimuslaitos aloitti 23.4.2009 Maa- ja metsätalousministeriön toimeksianosta valmistella kehittämishanketta, jonka päätavoitteena on tuottaa toimenpideesityksiä yksityismetsätalouden tilakoon kasvattamiseksi ja metsätilojen kokorakenteen parantamiseksi. Maa- ja metsätalousministeriön käynnistämässä hankkeessa tarkasteltavien ja kehitettävien toimenpide-esitysten tuli koskea mm. verotusta ja lakimuutoksia. (Maa- ja metsätalousministeriö, 2010).

Hankkeen johdosta perustettu työryhmä on ehdottanut väliraportissaan, että selvitetään mahdollisuudet luovutusvoittoverohuojennuksen käyttöönottoon maa- ja metsätalouskiinteistöihin kohdistuvissa kaupoissa.

Metsäntutkimuslaitoksen asettama työryhmä on todennut, että metsätilojen tarjonnan niukkuudesta johtuen vuonna 2008 laajennettu metsävähennysoikeus on osin pääomittanut metsäkiinteistöjen myyntihintoihin. Tilakaupoista tehtyjen tilastojen mukaan runsain metsätilojen kysyntä on kohdistunut keskimääräistä pienempiin tiloihin, mikä viittaa siihen että tilojen kysyntä on osin pääomarajoitteista. Tilakauppatutki-

musten mukaan markkinoille tarjotut tilat ovat keskimääräistä vähäpuustoisempia, mikä viittaa siihen, että tiloja tai niiden määräaloja myydään useimmiten vasta niiden hakkuumahdollisuuksien tultua loppuun käytetyksi. Kysynnän painottuminen pieniin tiloihin on usein johtanut suurehkojen metsätilojen lohkomisiin ja myynteihin pienempinä kokonaisuuksina. Tämä on ollut vastoin valtiovallan pyrkimyksiä.

Koska nykyinen metsätilakauppojen määrä on suhteellisen pieni, siihen tulevalla pienelläkin lisäyksellä voi olla metsätilakaupan kokonaisuuden kannalta tasapainottavaa merkitystä. Kaikkiaan metsätilakauppoja tehdään noin 6 000 vuodessa, joista arviolta 2 000 on sukulaisten välisiä kauppoja ja 4 000 ei-sukulaisten välisiä, vapailla markkinoilla tehtyjä kauppoja. Metsäntutkimuslaitoksen tutkimusten perusteella on arvioitavissa, että esimerkiksi luovutusvoittoveron huoventaminen hankintameno-olettamaa 80 prosenttiin nostamalla voisi lisätä kauppoja vapailla markkinoilla enintään 1,5-kertaiseksi, mikä tarkoittaisi korkeintaan 2 000 metsätilakaupan vuotuista lisäystä.

Metsätilakauppatutkimusten perusteella tiedetään, että metsää ostaneista 80 prosenttia on entuudestaan metsänomistajia ja 20 prosenttia on uusia metsänomistajia. Lisäksi lähes 60 prosenttia metsää hankkineista asuu samassa kunnassa ostetun metsän kanssa. Nykyisin tehtävät tilakaupat kasvattavat siten jo tälläkin hetkellä tilakokoa.

Metsätilojen tarjonnan vahvistamiseksi markkinoilla ja niiden lohkomisten vähentämiseksi metsätilakaupan luovutusvoittoon voitaisiin soveltaa huoventettua luovutusvoittoveroa, mikäli metsätilakokonaisuus myydään jakamattomana. Nykyisin metsätilakaupan luovutusvoittoa laskettaessa sovelletaan 40 %:n hankintameno-olettamaa, jos omaisuus on omistettu yli 10 vuotta ja muutoin sovelletaan 20 %, ellei käytetä todellista tai perintö- ja lahjaverotuksessa vahvistettua hankintamenoa. Metsätilan kauppa on tietyin edellytyksin luovutusvoittoverosta vapaa, jos tilakauppa tehdään lähisukulaisten välillä. Metsämaakaupan lisäämiseksi metsätilojen kaupassa luovutusvoittoveron huoventamista voitaisiin laajentaa koskemaan myös ei-lähisukulaisia nostamalla hankintameno-olettamaa ylemmäksi sen nykyisestä tasosta.

Talouspoliittinen ministerivaliokunta on kuitenkin suhtautunut varauksellisesti esitettyihin luovutusvoittojen verohuoventuksiin. Perusteena on ollut, että yksinomaan

metsätilakaupalle kohdennettuna se olisi Euroopan Unionin kilpailulainsäädännön vastaista kiellettyä toimintatukea yhdelle toimialalle.

7 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI

Opinnäytetyön aihealue osoittautui vaativaksi. Metsävähennys on ollut käytössä metsäverotuksessa jo pitkään, mutta aiheesta on kirjoitettu suhteellisen vähän. Metsävähennystä on käsitelty pintapuolisesti monessa maa- ja metsätaloutta käsittelevässä teoksessa, mutta varsinaista laajempaa kokonaisesitystä aihealueesta ei ole tehty.

Metsäkiinteistöjen kauppojen ja luovutusvoittojen tutkintaa hankaloittaa se tosiasia, että metsäkiinteistöjen kaupoista suurin osa tapahtuu ns. sukulaisluovutuksina, jotka monesti ovat jo lähtökohtaisesti luovutusvoittovapaita.

Sen sijaan metsäomistuksen jakautumista Suomessa on tutkittu viime vuosina kattavasti. Verohallinnon ja Metsäntutkimuslaitoksen tilastot ovat yleisesti käytettävissä. Lisäksi Maanmittauslaitoksen tilastotietoja on saatavissa. Valtiovallalla onkin Suomessa hyvin tiedossa metsäomistuksen pirstaloituminen tietyillä maantieteellisillä alueilla, kuten esimerkiksi Pohjanmaan rannikkoseudulla.

Verotukseen liittyvän lainsäädännön muuttamisen vaikutukset näkyvät vasta pitkällä aikavälillä. Parin vuoden takaisten lakimuutosten vaikutuksesta on hankalaa tehdä vielä pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Metsäkiinteistöjen kauppoihin vaikuttavat monet muutkin tekijät kuin pelkkä metsäkiinteistön kaupasta seuraavaa verorasitus. Opinnäytetyö kuitenkin osoittaa selvästi, että metsäkiinteistöjen omistus hajaantuu edelleenkin erityisesti pienten metsäkiinteistöjen kohdalla. Toisaalta myös isojen metsäkokonaisuuksien omistajien lukumäärä on nyt selvästi kasvussa. Oletettavaa on, että tehdyillä verotuksellisilla lakimuutoksilla on ollut merkityksensä tässä kehityksessä.

LÄHTEET

- Ahanen-Raitio P. 1999. Metsänomistajan verokirja. Helsinki: Verotieto Oy.
- Hallituksen esitys: 200/1992.
- Hukkanen V. 2009. Metsänomistajan verokirja. Helsinki: Verotieto Oy.
- Kiviniemi M. & Havia P. 2010. Perintömetsä – sukupolvenvaihdos ja yhteisomistus. Hämeenlinna: Metsäkustannus Oy.
- Kiviranta E. 1997. Metsäverotus. Porvoo: WSOY.
- Korolainen V. 2011. Verolait 1/2011. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Maa- ja metsätalousministeriön www-sivut. Viitattu 6.5.2011.
<http://www.mmm.fi/attachments/mmm/uutiset/5wvZyaDh3/Tilakokoraportti-TRM-2011-FINAL.pdf>
- Metsäntutkimuslaitoksen www-sivut. Viitattu 8.5.2011.
http://www.metla.fi/tiedotteet/metsatilastotiedotteet/2010/metsamaan_omistus_2006.htm
- Metsäntutkimuslaitoksen www-sivut. Viitattu 8.5.2011.
http://www.metla.fi/tiedotteet/metsatilastotiedotteet/2010/metsamaan_omistus_2009.htm
- Ossa J. 2002. Maa- ja metsätalousverotus. Helsinki: Talentum.
- Pilhjerta K. 2009. Verotus-lehti 1/2009. Porvoo: Verovirkailijoiden liitto r.y., Suomen Veromiehet r.y., Suomen Verotarkastajat SVT r.y., Helsingin Veroviraston Virkailijat r.y.
- Pilhjerta K. 2010. Metsätieteen aikakauskirja 4/2010. Helsinki: Suomen Metsätieteellinen Seura, Metsäntutkimuslaitos.
- Stenlund, A. 2003. Maatalouden verosuunnittelu. Helsinki: Multikustannus.
- Tilastokeskuksen www-sivut. Viitattu 9.5.2011.
http://www.stat.fi/til/hae_k?word=elinkustannusindeksi
- Tilastokeskuksen www-sivut. Viitattu 9.5.2011.
http://www.stat.fi/til/hae_k?word=rakennuskustannusindeksi

LIITE 1/2

Verotoimiston nimi ja osoite

Viimeinen palautuspäivä

Verovelvollisen nimi ja osoite

**METSÄTALouden
VEROILMOITUS**
 Kaikki maatilat yhteensä

Kotikunta 31.12.2009	
Henkilötunnus tai Y-tunnus	
Puolisoiden osuudet metsäomaisuudesta %	600 Oma erillinen ilmoitus
601 Verovelvollinen	602 Puoliso

2C
2010

I Laskelma metsätalouden pääomatulosta					euro	snt
1. Puun myyntitulot puukaupan tekoajankohdan mukaan eriteltynä, ks. täyttöohje						
	ennen 1.4.2008 (100%)	1.4.2008 - 31.12.2009 (50%)	1.1.2010 - 31.12.2010 (75%)			
Pystykaupat myyntitulo yhteensä		663	674			
Pystykaupat veronalainen määrä	603 (100%)	666 (50%)	677 (75%)		+	
Hankintakaupat myyntitulo yhteensä	604	664	675			
Vähennetään hankintatyön arvo	605	665	676			
Hankintakaupat veronalainen määrä	(100%)	667 (50%)	678 (75%)		+	
2. Vakuutus- ja hirvivahinkokorvaukset, metsätalouden tuet						
2.1. Vakuutuskorvaukset	607	2.2. Hirvivahinkokorvaukset	608	2.3. Metsätalouden tuet	609	
					+	
3. Omasta metsästä oletettu puutavara					614	
3.1. Maatalouskäyttö		3.2. Elinkeinikäyttö		3.3. Yksityiskäyttö		
					+	
4. Metsävähennys ja varaukset						
4.1. Metsävähennys	615	4.2. Menovaraukset	616	4.3. Tuhovaraukset	617	
					-	
5. Muut pääomatuloksi luettavat erät						
5.1. Varustusten tuloutus	619	5.2. Tukien tuloutus	621	5.3. Muut	620	
					+	
6. Vuosimenot						
6.1. Palkkausmenot	622	6.2. Matkakulut	623	6.3. Muut vuosimenot	624	
					-	
Selvitys poistoina vähennettävistä menoista						
	Koneet ja kalusto	Rakennukset	Ojat ja tiet			
7. Poistot	642	643	644		-	
8. Menojäännös 31.12.2010	626	627	628			
9. Toisesta tulolähteestä siirrettävät menot					630	
					-	
10. Metsätalouden muistiinpanolhin sisältyneet muun toiminnan menot					634	
10.1. Maatalouden menot		10.2. Elinkeinoitoiminnan menot		10.3. Yksityismenot		
					+	
11. Metsätalouden puhdas pääomatulo tai					635	
12. Metsätalouden tappiollinen pääomatulo					636	

II Selvitys vuonna 2010 tehdystä hankintatyöstä

Hankintatyön tekijän nimi	Henkilötunnus	Valmistettu määrä m ³	Kuljetettu määrä m ³	Hankintatyön arvo		Hankintatyön veronalainen arvo 1)	
				euro	snt	euro	snt
						15	
						15	
						15	
						15	
13. Hankintatyön arvot yhteensä						_____	—

III Metsävähennyksen seuranta (vuonna 1993 ja sen jälkeen vastikkeellisesti hankitut metsät)

Kaikki metsävähennyskiinteistöt yhteensä					
	euro	snt		euro	snt
14. Metsävähennyspohja, ks. täyttöohje	655		18. Metsätalouden veronalainen pääomatulo metsävähennyksen oikeuttavista metsistä verovuonna _____		
15. Aikaisemmin käytetty metsävähennys	656				
16. Luovutusvoittoihin lisättyjen metsävähennysten määrä	657				
17. Käytettävissä olevan metsävähennyksen määrä = 14. - (15. - 16.)					
			19. Verovuoden metsävähennys 2)		
			20. Käytetty metsävähennys yhteensä = 15. + 19.		
				_____	—

IV Tulouttamattomat varaukset

Vuosina 2005-2010 tehtyjen varausten jäljellä oleva määrä vuoden 2010 lopussa											
2005 (Entiset Oulun ja Lapin läänit)		2006 (Entiset Oulun ja Lapin läänit)		2007		2008		2009		2010	
21. Menovaraus											
637				638				639			
						640				641	
22. Tuhovaraus											

V Tiedot osittain verovapaisiin puun myyntituloihin liittyvistä menoista. Selvitys de minimis -tuista.

23. Osittain verovapaisiin puun myyntituloihin kohdistuvien, vain osittain vähennyskelpoisten menojen kokonaismäärä			
23.1. Menot, joista kohdassa 6 on vähennetty 50 %	23.2. Menot, joista kohdassa 6 on vähennetty 75 %		
683	679	_____	
		686	
24. Muiden viranomaisten vuonna 2010 myöntämät de minimis -tuot			

Veroilmoitusta täydentäviä tietoja antaa	Puhelin
--	---------

928 Vapaamuotoisia liitteitä 3)	Allekirjoitus ja nimen selvitys
<input type="checkbox"/> Kyllä	
Päiväys	

1) Laskentakaava täyttöohjeessa

2) Metsävähennyksen määrä on enintään 60 % pääomatulosta, joka on saatu metsävähennyksen oikeuttavasta metsästä. Metsävähennyksen määrän on kuitenkin oltava vähintään 1 500 euroa ja korkeintaan kohdan 17 mukainen määrä. Siirretään kohtaan 4.1

3) Muita kuin Verohallinnon liitelmakkeita, ks. täyttöohje

LIITE 2/2


**9 LASKELMA LUOVUTUSVOITOSTA
TAI -TAPPIOSTA 2010**

Merkitse lomakkeelle vain omaa osuuttasi vastaava osa luovutushinnasta, hankintamenosta ja myyntikuluista sekä voiton tai tappion määrästä.

Täytä jokaisesta luovutuksesta oma lomake.

1 HENKILÖTIEDOT	
Nimi	Henkilötunnus tai Y-tunnus

2 LUOVUTETTU OMAISUUS	
Omaisuden laatu, määrä ja yksilöintitiedot	Luovutettu osuus
Luovutusaika (pp.kk.vvvv)	Luovutuksensaajan nimi
Hankinta-aika (pp.kk.vvvv)	Luovutettu omaisuus on saatu <input type="checkbox"/> lahjana <input type="checkbox"/> perintönä
perinnönjättäjän tai lahjanantajan nimi	
<input type="checkbox"/> Kyseessä on maatilan tai yrityksen sukupolvenvaihdosluovutus <input type="checkbox"/> Kyseessä on kiinteistön luovutus luonnonsuojelulaissa tarkoitetuksi luonnonsuojelualueeksi	

3 OMAN VAKITUISEN ASUNNON LUOVUTUS			
Luovutettua rakennusta tai huoneistoa on ennen luovutusta käytetty yhtäjaksoisesti omana tai perheen vakituksena asuntona ajalla (pp.kk.vvvv - pp.kk.vvvv)	Rakennuksen tai huoneiston kokonaispinta-ala m ²	josta omana tai perheen vakituksena asuntona käytetty m ²	Rakennuspaikan (maapohjan) pinta-ala m ²

4 SELVITYS LUOVUTUSVOITON TAI -TAPPION MÄÄRÄSTÄ	euro	snt	euro	snt
4.1 Luovutushinta				
4.2 Saadut vahingonkorvaukset ja erikseen luovutettavaksi hakatun puutavaran arvo (ks. ohje)	+			
4.3 Kohdat 4.1 ja 4.2 yhteensä		=		
4.4 Hankintameno (verotuksessa tehdyillä poistoilla vähennettynä):				
a) Hankintahinta tai perintö- tai lahjaverotuksessa vahvistettu verotusarvo ja maksettu yhtiölainaosuus				
b) Varainsiirtovero ja hankintakulut	+			
c) Perusparannusmenot	+			
4.5 Myyntikulut	+			
4.6 Hankintameno ja kulut yhteensä	=			
4.7 Hankintameno-olettama 20 % tai 40 % kohdan 4.3 määrästä (omistusajan mukaan, ks. ohje)				
4.8 Hankintamenon ja kulujen yhteismäärä kohdasta 4.6 TAI hankintameno-olettama kohdasta 4.7	-			
4.9 Kohtien 4.3 ja 4.8 erotus (= luovutusvoitto tai -tappio)	=			
4.10 Luovutusvoittoon tai -tappioon lisättävät erät (ks. ohje)				
4.11 Luovutusvoitto				
4.12 Luovutustappio				

Päiväys	Allekirjoitus ja puhelinnumero

LASKELMA LUOVUTUSVOITOSTA TAI -TAPPIOSTA

Ilmoita tällä lomakkeella kiinteistön sekä asunto- tai kiinteistöyhtiön osakkeiden sekä muun omaisuuden, kuten elinkeinoyhtiön osuuden ja metsätalouden käyttöomaisuuden luovutukset. Merkitse lomakkeelle vain omaa osuuttasi vastaava osa luovutushinnasta, hankintamenosta ja myyntikuluista sekä voiton tai tappion määrästä. Täytä jokaisesta luovutuksesta oma lomake.

Täytä lomake kaikista luovutuksista, vaikka niistä saamasi voitto ei olisikaan veronalaista tuloa tai tappio vähennyskelpoista. Muista ilmoittaa myös ulkomailta olevan omaisuuden luovutukset. Ilmoita muiden osakkeiden ja arvopapereiden sekä arvo-osuuksien luovutusvoitot lomakkeella 9A.

Omaisuuden luovutuksesta syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovuonna luovutetun omaisuuden yhteenlasketut luovutushinnat ovat enintään 1 000 euroa. Omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio ei ole vähennyskelpoinen, jos verovuonna luovutetun omaisuuden yhteenlasketut luovutushinnat ja yhteenlasketut hankintamenot ovat enintään 1 000 euroa. Luovutushintoja ja hankintamenoja laskettaessa ei oteta huomioon sellaisia omaisuuden luovutuksia, joista saatu voitto on erikseen säädetty verovapaaksi eikä tavanomaisen koti-irtaimiston tai muun siihen rinnastettavan henkilökohtaiseen käyttöön tarkoitetun omaisuuden luovutuksia.

Tavanomaisen koti-irtaimiston luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa siltä osin kuin tällaisen omaisuuden luovutuksesta verovuonna saadut luovutusvoitot ovat yhteensä enintään 5 000 euroa. Tavanomaista koti-irtaimistoa eivät ole mm. autot, veneet, arvokkaat korut, taide-esineet ja muu sijoitusomaisuus.

Älä liitä veroilmoitukseen kuitteja tai tositteita omaisuuden hankinnasta, myynnistä tai niistä syntyneistä kustannuksista. Säilytä kuitit ja tositteet itselläsi vähintään kuuden vuoden ajan verovuoden päättymisestä lukien.

Pääomatulojen tuloveroprosentti on 28. Tarkempia ohjeita luovutusvoittojen verotuksesta saat Verohallinnon Internet-palvelusta www.vero.fi/vero-ohjeet, www.vero.fi/julkaisut > Asiakastiedotteet > Luovutusvoittojen verotus vuodesta 2006 alkaen (Verohallinnon julkaisu 41.08) ja Verohallinnon palvelunumerosta 020 697 002.

VEROH 3013.pdf 2/2 12.2009

TÄYTÖOHJEET

Ilmoita lomakkeen rahamääräiset tiedot euroina sentin tarkkuudella. Muunna markkamääräiset summat euroiksi käyttämällä muuntokerointia 5,94573.

1 HENKILÖTIEDOT

Merkitse tähän nimesi ja henkilötunnuksesi.

2 LUOVUTETTU OMAISUUS

Merkitse tähän luovuttamasi omaisuuden laatu ja sen yksilöintitiedot (esimerkiksi asunto-osakeyhtiön nimi ja huoneiston numero tai kiinteistön nimi, kiinteistötunnus ja sijaintikunta) sekä luovutettu osuus murtolukuna tai prosentteina (esim. 1/2, 50 %).

Merkitse myös luovutussensaajan nimi sekä luovutetun omaisuuden hankinta- ja luovutusajankohdat päivän tarkkuudella muodossa (pp.kk.vvvv).

Jos olet saanut luovutetun omaisuuden lahjana tai perintönä, merkitse rasti tätä osoittavaan ruutuun sekä sen henkilön nimi, jolta olet saanut omaisuuden lahjana tai perintönä.

Jos luovutuksessa on kyse maatilain tai muun yrityksen sukupolvenvaihdoksesta, merkitse rasti tätä osoittavaan ruutuun sekä luovuttajan ja luovutussensaajan tai -saajien välinen sukulaisuussuhde.

Jos luovutuksessa on kyse kiinteistön luovutuksesta valtiolle tai valtion liikelaitokselle luonnonsuojelulaisella tarkoituksella luonnonsuojelualueeksi, merkitse rasti tätä osoittavaan ruutuun.

3 OMAN VAKITUISEN ASUNNON LUOVUTUS

Luovutuksesta saamasi voitto ei ole veronalaista tuloa, jos olet luovuttanut asuinhuoneiston tai -rakennuksen,

- jonka olet omistanut vähintään kaksi vuotta ja
- jota olet omistusaikana ennen luovutusta käyttänyt yhtäjaksoisesti vähintään kahden vuoden ajan omana tai perheesi vakituksena asuntona.

Luovutusvoiton verovapaus koskee myös luovutetun rakennuksen rakennuspaikkaa (maapohjaa) siltä osin kuin

- sen pinta-ala on enintään 10 000 neliometriä tai
- se kaavoitettuna alueella on enintään kaavan mukaisen tontin tai rakennuspaikan suuruinen.

Merkitse tähän aika, jolloin olet käyttänyt luovutettua huoneistoa tai rakennusta omana tai perheesi vakituksena asuntona. Merkitse huoneiston tai rakennuksen kokonaispinta-ala sekä se osa pinta-alasta, jota olet käyttänyt omana tai perheesi vakituksena asuntona. Jos kyseessä on kiinteistön luovutus, merkitse myös luovutetun rakennuksen rakennuspaikan (maapohjan) pinta-ala.

Älä täytä lomakkeen kohtaa 4, jos kyseessä on oman asunnon verovapaa luovutus.

4 SELVITYS LUOVUTUSVOITON TAI -TAPION MÄÄRÄSTÄ

4.1 Merkitse tähän omaisuuden myynnistä saamasi luovutushinta.

4.2 Merkitse tähän luovutettuun omaisuuteen luovutusvuotena tai viitenä sitä edeltävänä vuotena kohdistuneesta vahingosta saamasi vahingonkorvauksen määrä siltä osin, kuin korvausta ei ole käytetty vahingoittuneen omaisuuden korjaamiseen tai uudistamiseen.

Merkitse tähän myös luovutetulta kiinteistöltä vuoden 2005 aikana erikseen hakettavaksi luovuttamasi puutavaran arvo, jos luovutuksen kohteena on metsäkiinteistö, jolta saatua tuloa on kyseisenä vuotena sovellettu metsätalouden puhtaan tulon verotusta. Vähennä tällöin lisättävästä määrästä kyseisen vuoden metsän puhtaan tuoton määrä.

4.3 Merkitse tähän kohtien 4.1 ja 4.2 yhteissumma.

4.4 Merkitse tähän luovutetun omaisuuden hankintameno. Merkitse summat verotuksessa tehdyillä poistoilla vähennettynä, jos olet tehnyt hankintamenoista poistoja omistusaikana. Merkitse hankintameno seuraavasti:

a) Merkitse tähän luovutetun omaisuuden hankintahinta. Jos olet saanut luovutetun omaisuuden perintönä tai lahjana, merkitse tähän perintö- tai lahjaveroituksesta vahvistettu verotusarvo. Jos kyseessä on lahjana saatu omaisuus ja lahjoitus- ja luovutus-päivän välinen aika on vähemmän kuin yksi vuosi, merkitse tähän kuitenkin lahjoittajan hankintameno eli se määrä, jonka lahjantaja olisi saanut vähentää omassa verotuksessaan. Merkitse tähän kohtaan myös asunto-osakeyhtiölle maksamasi osuus rahastoidusta yhtiölainasta, jos sitä ei ole aiemmin vähennetty verotuksessa.

b) Merkitse tähän omaisuuden hankinnan yhteydessä maksamasi varainsiirtovero, lainhuudatus- ja maanmittausmenot sekä mahdolliset muut omaisuuden hankintaan välittömästi liittyvät menot.

c) Merkitse tähän menot luovutettuun omaisuuteen omistusaikana tehdystä perusparannuksista ja/tai vuosikorjauksen luontoisista menoista, jotka ovat aiheutuneet omaisuuden myyntikuntoon saattamisesta. Oman työn arvoa ei lueta osaksi omaisuuden hankintamenoa.

4.5 Merkitse tähän omaisuuden myynnistä aiheutuneet kulut ja muut voiton hankkimisesta aiheutuneet menot.

4.6 Merkitse tähän kohtien 4.4 - 4.5 yhteissumma.

4.7 Luovutushinnasta voit todellisen hankintamenon ja kulujen yhteismäärän sijasta vähentää ns. hankintameno-oletaman, jonka suuruus riippuu luovutetun omaisuuden omistusasajasta. Hankintameno-oletama on

- 20 % kohdan 4.3 määrästä, jos omaisuuden omistusaika on alle 10 vuotta ja
- 40 % kohdan 4.3 määrästä, jos omaisuuden omistusaika on 10 vuotta tai enemmän.

Jos olet luovuttanut kiinteää omaisuutta valtiolle, kunnalle, maakunnalle tai kuntayhtymälle, on hankintameno-oletama omaisuuden omistusasajasta riippumatta 80 % kohtaan 4.3 merkitystä määrästä. Valtion liikelaitoksille tapahtuvien luovutusten osalta saat lisätietoja veroilmoituksesta.

Hankintameno-oletaman lisäksi et voi vähentää omaisuuden hankinnasta tai myynnistä aiheutuneita kuluja.

4.8 Merkitse tähän joko kohdassa 4.6 oleva hankintamenon ja kulujen yhteismäärä TAI kohdassa 4.7 oleva hankintameno-oletaman määrä sen mukaan, kumpi niistä on suurempi.

4.9 Merkitse tähän laskemasi luovutusvoiton tai -tappion määrä (kohtien 4.3 ja 4.8 erotus)

4.10 Jos luovutuksen kohteena on ollut metsäkiinteistö tai avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuus, merkitse tähän mahdolliset luovutusvoittoon tai -tappioon lisättävät erät.

Metsäkiinteistön luovutuksesta saatua luovutusvoittoon tai -tappioon lisätään tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenoista.

Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden luovutuksesta saatua luovutusvoittoon tai -tappioon lisätään määrä, jolla yhtiömiehen yksityisöt ovat yhteensä ylittäneet hänen voitto-osuuksiensa ja yhtiön tekemiensä sijoitusten yhteismäärän.

Lisää summa kohtaan 4.9 merkitsemääsi määrään. Tarvittaessa saat lisätietoja veroilmoituksesta.

4.11 Merkitse tähän luovutuksesta syntyneen voiton määrä.

4.12 Merkitse tähän luovutuksesta syntyneen tappion määrä.